



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 21 grudnia 2016 r.¹

Sprawa C-633/15

London Borough of Ealing
przeciwko
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa) (Zjednoczone Królestwo)]

Podatek VAT — Zwolnienia — Świadczenie usług ściśle związanych z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym — Wykluczenie zwolnienia w wypadku ryzyka zakłócenia konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT

I – Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 133 akapit pierwszy lit. d) i akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy London Borough of Ealing (londyńską gminą Ealing) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym w Zjednoczonym Królestwie, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) opłat za wstęp do obiektów sportowych pobieranych przez londyńską gminę Ealing.

¹ — Język oryginału: francuski

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

3. Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), zatytułowany „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym” stanowi, co następuje:

„1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

m) określone usługi ściśle związane z edukacją sportową i kulturą fizyczną, świadczone przez organizacje niemające celu zarobkowego osobom uczestniczącym w sporcie lub wychowaniu fizycznym;

[...]

2.

a) Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia od podatku instytucjom, które nie są instytucjami prawa publicznego, według ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n) niniejszego artykułu, w każdym z indywidualnych przypadków w oparciu o jeden lub więcej z następujących warunków:[...]

— zwolnienie z podatku nie może prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem od wartości dodanej.

[...]”.

4. Zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy państwa członkowskie mogą, w okresie przejściowym, utrzymać stosowanie VAT do transakcji, które są z niego zwolnione na podstawie art. 13 lub art. 15 wspomnianej dyrektywy, wymienionych w załączniku E do tej dyrektywy.

5. W pkt 4 tego załącznika występowało zwolnienie przewidziane przez art. 13 część A ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy. Punkt 4 został uchylony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1990 r. przez art. 1 ust. 1 pkt 1 osiemnastej dyrektywy Rady 89/465/EWG z dnia 18 lipca 1989 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – zniesienie niektórych odstępstw przewidzianych w art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy (Dz.U. 1989, L 226, s. 21, zwanej dalej „osiemnastą dyrektywą”). Artykuł 1 ust. 1 pkt 1 brzmi następująco:

„[W szóstej dyrektywie] wprowadza się następujące zmiany:1) z mocą od dnia 1 stycznia 1990 r. wykreśla się transakcje określone w załączniku E pkt 1, 3–6, [...]

Państwa członkowskie, które dnia 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek od wartości dodanej do transakcji wymienionych w załączniku E pkt 4 i 5, mają prawo do stosowania warunków określonych w art. 13 [część] A ust. 2 lit. a) tiret ostatnie, również do świadczenia usług i dostaw towarów, stosownie do art. 13 [część] A ust. 1 lit. m) i n), w przypadku gdy działania takie są podejmowane przez instytucje prawa publicznego”.

6. Dyrektywa 2006/112, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy prawa Unii w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę. Zgodnie z motywami 1 i 3 tej dyrektywy przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych. Przepisy wspomnianej dyrektywy są zatem w istocie identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy.

7. Artykuł 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

[...]”.

8. Artykuł 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy, znajdujący się w rozdziale 2 jej tytułu IX, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym”.

9. Zgodnie z art. 133 dyrektywy 2006/112:

„Państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego każdego ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. [...] m) i [...], od spełnienia, w poszczególnych przypadkach, jednego lub kilku z następujących warunków:

[...]

d) zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT.

Państwa członkowskie, które na podstawie załącznika E [do szóstej dyrektywy] w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały VAT do transakcji, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. m) i n), mogą również stosować warunki przewidziane w akapicie pierwszym lit. d) niniejszego artykułu, kiedy wymieniona dostawa towarów lub świadczenie usług, dokonywane przez podmioty prawa publicznego, korzysta ze zwolnienia”.

B – Prawo Zjednoczonego Królestwa

10. W okresie przejściowym przewidzianym w art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej utrzymano opodatkowanie usług ściśle związanych ze sportem i wychowaniem fizycznym, świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku. Na podstawie Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (grupy 10 załącznika 6 do ustawy o podatku VAT z 1983 r.) tylko dwa rodzaje świadczonych usług były zwolnione z podatku VAT, mianowicie, z jednej strony przyznanie prawa do udziału w zawodach sportowych (niezależnie od tego, czy prawo do udziału zostało przyznane przez podmiot nienastawiony na osiągnięcie zysku) w sytuacji, gdzie wynagrodzenie za przyznanie tego prawa przeznaczone jest w całości na cele przyznania nagrody lub nagród w tych zawodach i z drugiej strony przyznanie prawa do udziału w zawodach organizowanych w ramach takiej aktywności przez podmiot nienastawiony na osiągnięcie zysku, ustanowiony dla celów związanych ze sportem lub rekreacją ruchową.

11. Z dniem 1 stycznia 1994 r. w Zjednoczonym Królestwie z podatku zwolniono, z kilkoma wyjątkami, usługi związane ze sportem świadczone na rzecz osób fizycznych przez podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku. Zgodnie z Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (grupą 10 załącznika 9 do ustawy o podatku VAT z 1994 r.) to zwolnienie stosuje się do: „1. Przyznania prawa do udziału w zawodach sportowych lub w ramach rekreacji ruchowej, gdzie wynagrodzenie za przyznanie tego prawa ma formę pieniężną, przeznaczoną w całości na cele przyznania nagrody lub nagród w tych zawodach.

2. Przyznania prawa do udziału w zawodach organizowanych w ramach takiej aktywności przez uprawniony podmiot ustanowiony dla celów związanych ze sportem lub rekreacją ruchową.

3. Świadczenia przez uprawniony podmiot na rzecz jednostki usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, w którym jednostka ta uczestniczy, i mających dla tego sportu lub wychowania fizycznego podstawowe znaczenie, z wyjątkiem usług świadczonych przez podmioty mające strukturę członkowską na rzecz jednostek niebędących ich członkami”.

12. W uwadze 2A do grupy 10 „uprawniony podmiot” zdefiniowano jako podmiot nienastawiony na osiągnięcie zysku, który spełnia określone wymogi. Zgodnie z uwagą 3 do grupy 10 podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku [mianowicie lokalne organy władzy, ministerstwa i podmioty prawa publicznego, które widnieją na liście opublikowanej w 1993 r. przez Office of Public Service and Science (Biuro Służby Publicznej i Nauki)], nie mogą być uznane za „uprawnione podmioty” w rozumieniu pkt 3 grupy 10 załącznika 9 do ustawy o podatku VAT z 1994 r.

III – Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13. Londyńska gmina Ealing jest lokalnym organem władzy, który obsługuje obiekty sportowe, takie jak sale gimnastyczne i baseny. W okresie od 1 czerwca 2009 r. do 31 sierpnia 2012 r. gmina zapłaciła podatek VAT od opłat pobieranych za wstęp do obiektów sportowych.

14. Zakładając, że świadczenie tych usług powinno być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, gmina złożyła do organu podatkowego wniosek o zwrot podatku VAT zapłaconego od wspomnianych usług. Wniosek został odrzucony ze względu na to, że przepisy krajowe wykluczały z zakresu tego zwolnienia usługi związane ze sportem świadczone przez lokalne organy władzy takie jak londyńska gmina Ealing, zgodnie z art. 133 akapit pierwszy lit. d) tej dyrektywy.

15. Londyńska gmina Ealing odwołała się od tej decyzji do First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sądu pierwszej instancji, izby podatkowej) (Zjednoczone Królestwo). Przed tym sądem gmina twierdziła, że Zjednoczone Królestwo nie mogło powołać się na art. 133 akapit drugi wspomnianej dyrektywy, ponieważ w dniu 1 stycznia 1989 r. przepisy krajowe nie obejmowały podatkiem VAT wszystkich usług związanych ze sportem, ale niektóre z niego zwolniły. Ponadto, przepis ten nie pozwalał lokalnym organom władzy na wykluczenie z zakresu zwolnienia usług związanych ze sportem, jednocześnie obejmując tym zwolnieniem te same usługi świadczone przez inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku. Wreszcie, art. 133 wymagający określenia „w zależności od przypadku”, czy to zwolnienie może prowadzić do zakłócenia konkurencji, nie uprawnia państw członkowskich do wykluczenia wszystkich lokalnych organów władzy z zakresu stosowania wspomnianego zwolnienia.

16. Sąd odsyłający wskazuje, że londyńska gmina Ealing nie twierdzi, że świadcząc swoje usługi, działała w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Działała ona jako organizacja nienastawiona na osiągnięcie zysku, w rozumieniu zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy, zgodnie z którym świadczenie usług miało ścisły związek z uprawianiem sportu i było adresowane do osób uprawiających sport.

17. Według tego sądu spór, na którym opiera się niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, dotyczy wyłącznie znaczenia, zakresu i stosowania art. 133 akapit pierwszy lit. d) i akapit drugi wspomnianej dyrektywy. W związku z tym sąd odsyłający wyjaśnia, że nie ma żadnej obiektywnej różnicy między charakterem usług świadczonych przez londyńską gminę Ealing a usługami świadczonymi przez inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku.

18. W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy na mocy art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 organy Zjednoczonego Królestwa są uprawnione do nałożenia warunku określonego w lit. d) tego artykułu na podmioty prawa publicznego (i) w sytuacji, gdy istotne dla sprawy transakcje były w Zjednoczonym Królestwie traktowane jako działalność opodatkowana w dniu 1 stycznia 1989 r., ale inne usługi związane ze sportem podlegały w tej dacie zwolnieniu oraz (ii) w sytuacji, gdy istotne dla sprawy transakcje nie były najpierw objęte zwolnieniem na mocy prawa krajowego, zanim organy Zjednoczonego Królestwa zdecydowały o nałożeniu warunku określonego w art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) tej dyrektywy?
- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze powyżej, czy organy Zjednoczonego Królestwa są uprawnione do nałożenia warunku zawartego w art. 133 [akapit pierwszy] lit. d) głównej dyrektywy w sprawie podatku VAT na podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku, nie stosując tego warunku także w odniesieniu do podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku niebędących podmiotami prawa publicznego?
- 3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie powyżej, czy organy Zjednoczonego Królestwa są uprawnione do wykluczenia z zakresu zwolnienia zawartego w art. 132 ust. 1 lit. m) [dyrektywy 2006/112] wszystkich podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku, nie rozpatrując w poszczególnych przypadkach, czy przyznanie zwolnienia mogłoby powodować zakłócenia konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

19. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjalnego został złożony do Trybunału w dniu 30 listopada 2015 r. Londyńska gmina Ealing, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

20. Na rozprawie, która odbyła się w dniu 26 października 2016 r., uwagi ustne przedstawiły londyńska gmina Ealing, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska.

V – Analiza

A – Uwagi wstępne

21. Zgodnie z ogólną zasadą podatku VAT ustanowioną na mocy art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 podatkowi VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

22. Artykuł 13 dyrektywy 2006/112 wyklucza z definicji podatnika VAT podmioty prawa publicznego w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, których dokonują jako organy władzy publicznej. Natomiast, w sytuacji gdy podmiot nienastawiony na osiągnięcie zysku działa tak samo jak podmioty inne niż podmioty prawa publicznego (to znaczy w ten sam sposób, co prywatne podmioty gospodarcze), to jest on podatnikiem VAT w związku z działalnością lub transakcjami, które podlegają opodatkowaniu.

23. Artykuł 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nakłada na państwa członkowskie wiele przypadków zwolnienia dotyczących określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym, spośród których znajdują się wymienione w lit. m) tego przepisu usługi związane ze sportem w sytuacji, gdy są świadczone przez podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku. Celem wskazanym przez prawodawcę Unii jest wsparcie uprawiania sportu i edukacji fizycznej, biorąc pod uwagę, że służą one społeczeństwu pod względem rozwoju fizycznego i zdrowotnego.

24. Na zasadzie odstępstwa od tej reguły ustanowionej w art. 132 ust. 1 lit. m) art. 133 akapit pierwszy tej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim uprawnienie uzależnienia przyznania zwolnień podmiotom nienastawionym na osiągnięcie zysku, innym niż podmioty prawa publicznego, od spełnienia czterech różnych warunków, spośród których w lit. d) tego przepisu znajduje się warunek w zakresie konkurencji. Zgodnie z tym warunkiem „zwolnienia nie mogą powodować zakłóceń konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT”.

25. Wszystkie państwa członkowskie mogą stosować to odstępstwo.

26. Samym państwom członkowskim, które na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy stosowały w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT do usług związanych ze sportem², art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 przyznaje możliwość dodatkowego odstępstwa, zgodnie z którym państwa mogą uzależnić przyznanie zwolnień podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku od

2 — Według Komisji do państw członkowskich objętych tym przepisem należą Republika Federalna Niemiec i Zjednoczone Królestwo.

spełnienia jednego warunku w zakresie konkurencji, mianowicie tego znajdującego się w art. 133 akapit pierwszy lit. d) tej dyrektywy. Prawdą jest, że inne warunki wymienione w tym przepisie i w każdym razie, warunki wymienione w lit. a) i b) są adresowane w sposób bardziej naturalny do podmiotów prawa prywatnego nienastawionych na osiągnięcie zysku³.

27. Z powyższego wynika, że korzystniejsze traktowanie podatkowe jest zastrzeżone dla podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku zarówno w państwach członkowskich, które na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy stosowały w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT do usług związanych ze sportem, jak i w państwach członkowskich, które nie korzystały z tego uprawnienia.

28. Podsumowując, państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy podatek VAT do usług związanych ze sportem, mogą uzależnić przyznanie zwolnienia od spełnienia czterech warunków przewidzianych w art. 133 akapit pierwszy w sytuacji, gdy dany usługodawca usług związanych ze sportem jest podmiotem nienastawionym na osiągnięcie zysku innym niż podmiot prawa publicznego, podczas gdy dla podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku to przyznanie zwolnienia może być uzależnione tylko od spełnienia jednego warunku w zakresie konkurencji.

29. Państwa członkowskie, które nie skorzystały z uprawnienia, jakie oferuje załącznik E do szóstej dyrektywy, mogą uzależnić od spełnienia warunków tylko zwolnienie przyznane podmiotom nienastawionym na osiągnięcie zysku innym niż podmioty prawa publicznego, przy czym podmioty prawa publicznego są na pewno zwolnione na podstawie art. 132 ust. 1 lit. m) wspomnianej dyrektywy. Jeśli państwa członkowskie nie przewidują takich warunków, to zwolnienie danych usług zdecydowanie dotyczy wszystkich podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku.

30. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie wynika, że Zjednoczone Królestwo jest jednym z państw członkowskich, które w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy podatek VAT do usług związanych ze sportem.

31. Wydaje się, że ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa istotne dla postępowania głównego od razu wyklucza podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku (w tym lokalne organy jak londyńska gmina Ealing) z zakresu stosowania zwolnienia z podatku VAT od usług związanych ze sportem⁴, i to bez żadnego odniesienia do warunku w zakresie konkurencji, od spełnienia którego Zjednoczone Królestwo może uzależnić przyznanie zwolnienia zgodnie z art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

32. Trybunał mógłby więc stwierdzić, że pytania prejudycjalne są czysto hipotetyczne, ponieważ koncentrują się one na ustaleniu, czy Zjednoczone Królestwo jest uprawnione do nałożenia na podmioty prawa publicznego warunku w zakresie konkurencji przewidzianego w art. 133 akapit pierwszy lit. d) wspomnianej dyrektywy oraz jeśli tak, to pod jakimi warunkami, nawet jeśli taki warunek nie jest przewidziany nigdzie w ustawodawstwie Zjednoczonego Królestwa lub w notach wyjaśniających wydanych przez administrację Zjednoczonego Królestwa. Należałoby ostatecznie przyjąć, że podatek VAT od usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty prawa

3 — Zgodnie z art. 133 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy 2006/112 „podmioty, których to dotyczy, nie mogą systematycznie dążyć do osiągnięcia zysku, przy czym ewentualne zyski nie mogą zostać rozdzielone, lecz przeznaczone na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług”. W lit. b) tego przepisu „podmioty te muszą być zarządzane i administrowane, co do zasady bez wynagrodzenia przez osoby niezainteresowane bezpośrednio ani pośrednio, ani osobiście ani przez pośredników, wynikami takiej działalności”. Zgodnie z art. 133 akapit pierwszy lit. c) wspomnianej dyrektywy „podmioty te stosują ceny zatwierdzone przez organy władzy publicznej lub nieprzekraczające wysokości takich zatwierdzonych cen lub też, w odniesieniu do tych usług, których ceny nie wymagają zatwierdzenia, stosują ceny niższe niż pobierane za podobne usługi przez przedsiębiorstwa komercyjne podlegające VAT”.

4 — Z wyjątkiem praw do udziału w zawodach sportowych, które są zwolnione z podatku VAT dla wszystkich podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku.

publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku jest pozbawiony podstawy prawnej, ponieważ regułą jest tu zwolnienie ewentualnie podlegające warunkom, co akurat w odniesieniu do reguł w Zjednoczonym Królestwie nie jest zasadą i co z kolei wyklucza całkowicie świadczenie tych usług ze zwolnienia, jak stwierdził rząd Zjednoczonego Królestwa podczas rozprawy.

33. Wszystkie strony, które brały udział w rozprawie potwierdziły ponadto, że ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa nie zawierało żadnego wyraźnego odniesienia do warunku w zakresie konkurencji, który pojawia się w art. 133 akapit pierwszy lit. d) wspomnianej dyrektywy.

34. W związku z tym sąd odsyłający, strony w postępowaniu głównym i Komisja wychodzą z założenia, że wykluczenie lokalnych organów władzy z zakresu stosowania zwolnienia z podatku VAT od usług związanych ze sportem jest wynikiem korzystania przez Zjednoczone Królestwo z uprawnienia, które oferuje akapit drugi art. 133, aby uzależnić przyznanie zwolnień podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku od spełnienia warunku, że zwolnienie to nie może „prowadzić [...] do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem VAT”⁵.

35. Podczas rozprawy londyńska gmina Ealing wskazała, że władze Zjednoczonego Królestwa uznały się za uprawnione do ustanowienia warunku w zakresie konkurencji, co powinno być rozumiane jako wyraz ich decyzji o wykluczeniu lokalnych organów władzy z zakresu stosowania zwolnienia z uwagi na ich działalność, która nieuchronnie prowadzi do zakłócenia konkurencji.

36. Przedstawiciel rządu Zjednoczonego Królestwa zgodził się z twierdzeniem londyńskiej gminy Ealing w tej kwestii, uznając, że takie stanowisko było usprawiedliwione przez ryzyko, że lokalne organy władzy będą dofinansowywać aktywności związane ze sportem i że zakłócenie konkurencji byłoby wynikiem ich „spodziewanego zachowania”.

37. Komisja potwierdziła to stanowisko stwierdzając, że warunek w zakresie konkurencji nie był przewidziany *expressis verbis* nigdzie w ustawodawstwie Zjednoczonego Królestwa, co nie było jednak konieczne z uwagi na swobodę, którą pozostawiła państwu członkowskim wspomniana dyrektywa⁶.

38. W przypadku gdyby Trybunał przyjął stanowisko, zgodnie z którym ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa nałożyło w sposób dorozumiany warunek w zakresie konkurencji, w niniejszej opinii przyjmę założenie, że dla ustawodawcy i organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa przyznanie podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku zwolnienia z podatku VAT od usług związanych ze sportem może „prowadzić do zakłócenia konkurencji takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą objętych podatkiem VAT”⁷ w *każdym przypadku*. Chociaż warunek ten jest wyrażony w ustawodawstwie Zjednoczonego Królestwa w sposób dorozumiany, zakłada się jednak, że nie jest on nigdy spełniony.

B – W przedmiocie pytania pierwszego

39. W swoim pierwszym pytaniu sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 uprawnia państwo członkowskie do nałożenia na podmioty prawa publicznego warunku w zakresie konkurencji określonego w akapicie pierwszym art. 133 w lit. d) wspomnianej dyrektywy w sytuacji, gdy na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy to państwo członkowskie traktowało w dniu 1 stycznia 1989 r. tylko niektóre usługi związane ze sportem jako działalność opodatkowaną i zwalniało z podatku niektóre inne usługi tego rodzaju.

5 — Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) wspomnianej dyrektywy, do którego odnosi się jej art. 133 akapit drugi.

6 — Chociaż w nawiązaniu do swobody pozostawionej państwu członkowskim przedstawiciel Komisji zacytował przysłowie, które mogłoby mieć zastosowanie w niniejszej sprawie: „Give him an inch, he will take a mile” („Daj mu palec, a weźmie całą rękę”).

7 — Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) wspomnianej dyrektywy.

40. Podzielam stanowisko rządu Zjednoczonego Królestwa oraz Komisji, zgodnie z którym na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej.

41. Jak wynika z jego treści, art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 nie wymaga, aby wszystkie usługi związane ze sportem były traktowane jako działalność opodatkowana w dniu 1 stycznia 1989 r. w celu umożliwienia państwu członkowskiemu nałożenia na podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku warunku w zakresie konkurencji po upływie okresu przejściowego. Wręcz przeciwnie, odnosi się on w sposób ogólny do państw członkowskich „które na podstawie załącznika E do [szóstej dyrektywy] w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek VAT do tych transakcji, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. m)”, co miało miejsce w przypadku Zjednoczonego Królestwa.

42. Nawet jeśli byłoby jaśniej odnieść się do państw członkowskich „które na podstawie załącznika E do [szóstej dyrektywy] w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek VAT [do niektórych], transakcji, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. m)”⁸, to odmienna wykładnia nie byłaby zgodna z celem szóstej dyrektywy⁹, jakim było umożliwienie państwom członkowskim objęcia podatkiem VAT usług związanych ze sportem podczas okresu przejściowego. Innymi słowy, poprzednio państwa członkowskie mogły objąć podatkiem VAT usługi związane ze sportem, chociaż nie były do tego zobowiązane. Wynika z tego, że w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT nie musiał koniecznie obejmować wszystkich usług związanych ze sportem.

43. Londyńska gmina Ealing odpowiada, że dosłowna i ścisła wykładnia zwrotu „kiedy wymieniona dostawa towarów lub świadczenie usług, dokonywane przez podmioty prawa publicznego, korzysta ze zwolnienia” zawartego w art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 zobowiązywałaby Zjednoczone Królestwo do zwolnienia istotnych dla sprawy transakcji wraz ze zmianą jego ustawodawstwa w 1994 r., przed zastosowaniem warunku w zakresie konkurencji.

44. Nie dokonałbym wykładni w ten sposób. Bowiem same zwroty użyte przez prawodawcę Unii są sprzeczne z taką interpretacją. W istocie omawiany przepis dotyczy świadczenia usług, które „są zwolnione” a nie tych, które „były zwolnione” w tamtym czasie. Fakt, że państwo członkowskie wybiera jednocześnie zwolnienie usług związanych ze sportem i stosowanie warunku w zakresie konkurencji nie może być rozumiany jako niezgodny z prawem Unii. Wręcz przeciwnie, takie działanie jest identyczne jak to przewidziane przez art. 1 ust. 1 pkt 1 osiemnastej dyrektywy¹⁰, za pomocą którego prawodawca Unii zobowiązał państwa członkowskie, „które na podstawie załącznika E do [szóstej dyrektywy] w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek VAT [do usług związanych ze sportem]”, do ich zwolnienia od dnia 1 stycznia 1990 r., umożliwiając im tym samym uzależnienie przyznania zwolnienia podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku od spełnienia warunków.

45. Fakt, że Zjednoczone Królestwo nie było zobowiązane do zwolnienia z podatku VAT usług związanych ze sportem przed wprowadzeniem warunku w zakresie konkurencji jest właściwie oparty na wymogu zgodności wykładni i stosowania dyrektywy 2006/112 z osiemnastą dyrektywą.

8 — Wyróżnienie moje.

9 — Zobacz art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z pkt 4 załącznika E do szóstej dyrektywy. Przejściowy charakter tych przepisów pozwalający na czasowe odstępstwo od stosowania zwolnienia wobec usług związanych ze sportem przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. m) tej dyrektywy powoduje, że nie sprzeciwiały się one częściowemu zwolnieniu świadczenia tych usług. Zobacz analogicznie wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r., Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, pkt 19 i 20).

10 — Zobacz pkt 5 niniejszej opinii.

46. Dyrektywa 2006/112 jest bowiem przekształconą wersją poprzednich dyrektyw w sprawie podatku VAT, zwłaszcza szóstej i osiemnastej dyrektywy i nie zawiera żadnych merytorycznych zmian¹¹. Treść art. 1 osiemnastej dyrektywy wprowadziła od dnia 1 stycznia 1990 r. pojęcie okresu przejściowego, podczas którego usługi związane ze sportem świadczone przez podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku mogły być dalej objęte podatkiem VAT. Artykuł ten stanowi też podstawę art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

47. Artykuł 1 osiemnastej dyrektywy nie zawiera ponadto wyrażenia „kiedy [świadczenie usług związanych ze sportem], przez podmioty prawa publicznego, korzysta ze zwolnienia”, co sugeruje, że nie przewidywano dodania warunku dodatkowego, aby państwa członkowskie mogły stosować wobec usług świadczonych przez podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku warunków w zakresie konkurencji. Artykuł ten wymagał tylko, aby istotne dla sprawy transakcje były objęte podatkiem w dniu 1 stycznia 1989 r., aby dane państwo członkowskie mogło nałożyć warunek w zakresie konkurencji na działalność prowadzoną przez podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku.

48. Z tych względów proponuję, aby Trybunał udzielił na pierwsze pytanie odpowiedzi, że art. 133 akapit pierwszy lit. d) i akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu nałożyć na podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku warunki w zakresie konkurencji, nawet jeśli usługi związane ze sportem, inne niż te objęte podatkiem VAT w dniu 1 stycznia 1989 r., były w tym samym czasie zwolnione oraz nawet jeśli dane usługi związane ze sportem nie były zwolnione na podstawie prawa krajowego, zanim państwo członkowskie zastosowało warunek przewidziany w art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112.

C – W przedmiocie pytania drugiego

49. W swoim drugim pytaniu sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 uprawnia państwo członkowskie, które na podstawie szóstej dyrektywy w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowało podatek VAT od usług związanych ze sportem, do nałożenia podatku VAT od usług związanych ze sportem¹² świadczonych przez podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku¹³, podczas gdy zwalnia ono inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku, nie stosując przy tym żadnego warunku zawartego w art. 133 akapit pierwszy głównej dyrektywy, a zwłaszcza tego w zakresie konkurencji przewidzianego w lit. d) tego przepisu.

50. Proponuję udzielić na to pytanie odpowiedzi przeczącej z następujących powodów.

51. Jak wskazałem w pkt 23 i 24 niniejszej opinii, art. 132 dyrektywy 2006/112 nakłada na państwa członkowskie zasadę zwolnienia usług związanych ze sportem świadczonych przez wszystkie podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku, niezależnie od tego, czy są to podmioty prawa publicznego. Jednakże zasada ta zawiera wyjątki, ponieważ art. 133 tej dyrektywy przewiduje warunki, od których państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnienia.

52. Wszystkie państwa członkowskie mogą uzależnić zwolnienie z podatku VAT usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty inne niż podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku od czterech warunków przewidzianych w art. 133 akapit pierwszy lit. a)-d).

11 — Zobacz motywy 1 i 3 dyrektywy.

12 — Z wyjątkiem prawa do udziału w zawodach sportowych.

13 — Stosując wobec nich warunek w zakresie konkurencji przewidziany w art. 133 akapit pierwszy lit. d) tej dyrektywy i zakładając, że warunek ten w odniesieniu do nich nie będzie nigdy spełniony.

53. Tylko państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek VAT do usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty prawa publicznego (lub podmioty inne niż podmioty prawa publicznego) nienastawione na osiągnięcie zysku mogą również (od dnia 1 stycznia 1990 r.) uzależnić zwolnienie usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty prawa publicznego od jednego warunku w zakresie konkurencji przewidzianego w lit. d) tego przepisu¹⁴.

54. W związku z tym treść art. 133 akapit drugi przysparza wiele trudności. Przede wszystkim, umożliwia on państwu członkowskiemu, które na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały VAT do usług związanych ze sportem, „stosowanie warunków przewidzianych w akapicie pierwszym lit. d) niniejszego artykułu”, chociaż punkt ten dotyczy tylko jednego warunku. Nie wyjaśnia on również, wobec kogo mogą być stosowane te warunki, nawet jeśli odnosi zwolnienie będące przedmiotem sprawy tylko do podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku.

55. Ponadto wprowadza wyrażenie „kiedy wymienione [...] świadczenie usług, dokonywane przez podmioty prawa publicznego, korzysta ze zwolnienia”, co pozwala sądzić, że niektóre państwa członkowskie mogą utrzymać podatek VAT od usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku, co moim zdaniem będzie sprzeczne z regułą dotyczącą zwolnienia ustanowioną przez prawodawcę Unii.

56. Z powodu braku jasnej treści art. 133 akapit drugi wspomnianej dyrektywy, uważam, że bardziej klarowna jest treść art. 1 ust. 1 pkt 1 osiemnastej dyrektywy, do której dyrektywa 2006/112 nie powinna była wprowadzić najmniejszej zmiany merytorycznej¹⁵.

57. Zgodnie z tym przepisem, „[p]aństwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały [podatek] VAT do transakcji dotyczących [usług związanych ze sportem], mogą również stosować [warunek w zakresie konkurencji] do świadczenia usług [...], przewidzianych w art. 13 [część] A ust. 1 lit. m) [...], dokonywanych przez podmioty prawa publicznego”.

58. Treść ta wyraźnie wskazuje, w pierwszej kolejności, że zwolnienie usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty prawa publicznego powinno być regułą, nawet w państwach członkowskich, które tak jak Zjednoczone Królestwo, stosowały w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT od tych usług na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy, a w drugiej kolejności, że przyznanie zwolnienia podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku może być uzależnione od spełnienia warunku w zakresie konkurencji.

59. Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału, warunki, od których spełnienia państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie zwolnienia, „nie dotyczą w żaden sposób określenia przedmiotu zwolnień”¹⁶, a państwa członkowskie „nie mogą uzależniać [zwolnienia] od innych warunków niż tych przewidzianych [w dyrektywie]”¹⁷.

60. Wynika z tego, że różnica w traktowaniu na korzyść podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku¹⁸ jest, jak zauważa Komisja, właściwa dla dyrektywy 2006/112, a państwa członkowskie nie mogą zmieniać znaczenia ani zakresu tej różnicy.

14 — Zobacz art. 133 akapit drugi wspomnianej dyrektywy. Jak zauważyłem w pkt 26 niniejszej opinii, wydaje mi się, że warunki wymienione w lit. a)–c) tego przepisu są bardziej odpowiednie do stosowania wobec podmiotów prywatnych nienastawionych na osiągnięcie zysku niż podmiotów prawa publicznego.

15 — Zobacz motywy 1 i 3 tej dyrektywy.

16 — Wyrok z dnia 7 maja 1998 r., Komisja/Hiszpania (C-124/96, EU:C:1998:204, pkt 11).

17 — Wyrok z dnia 7 maja 1998 r., Komisja/Hiszpania (C-124/96, EU:C:1998:204, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 — Zobacz pkt 24–27 niniejszej opinii.

61. Natomiast w niniejszej sprawie ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa odwraca tę różnicę w traktowaniu, nie uzależniając przyznania zwolnienia podmiotom nienastawionym na osiągnięcie zysku, innym niż podmioty prawa publicznego, od żadnych warunków przewidzianych w art. 133 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy, podczas gdy ogólnie wyklucza lokalne organy władzy z zakresu stosowania zwolnienia, zakładając w sposób dorozumiany, że warunek w zakresie konkurencji, który będzie na nie nałożony, nie będzie mógł być w odniesieniu do nich nigdy spełniony.

62. Zjednoczone Królestwo przewiduje zupełnie odmienną od mojej interpretację art. 133 wspomnianej dyrektywy, według której dwa akapity tego artykułu są od siebie niezależne w takim stopniu, w jakim pozostawiają państwu członkowskiemu, które na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek VAT do usług związanych ze sportem, pełną swobodę uznania w zakresie przyznania zwolnienia.

63. Uważam, że taka interpretacja jest sprzeczna zarówno z treścią akapitu drugiego art. 133, jak i z zasadą neutralności podatkowej.

64. Artykuł 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 przewiduje, tak jak art. 1 ust. 1 pkt 1 osiemnastej dyrektywy, że państwa członkowskie, które na podstawie załącznika E do szóstej dyrektywy w dniu 1 stycznia 1989 r. stosowały podatek VAT do usług związanych ze sportem, „mogą również”¹⁹ uzależnić przyznanie zwolnienia podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku od spełnienia warunku w zakresie konkurencji.

65. Moim zdaniem użycie wyrazu „również” oznacza, że państwa członkowskie mogą uzależnić od tego warunku przyznanie zwolnienia podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku tylko, jeśli działają już tak względem innych podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku.

66. Dochodzę do tego wniosku na podstawie zasady neutralności podatkowej, która w kwestii podatku VAT stanowi wyraz ogólnej zasady równego traktowania.

67. Poza tym należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT²⁰.

68. W tym przypadku usługi związane ze sportem świadczone przez londyńską gminę Ealing (czyli przede wszystkim wstęp do sal gimnastycznych i basenów) są zdecydowanie podobne do tych samych usług świadczonych przez podmioty inne niż podmioty prawa publicznego. Świadczone usługi są konkurencyjne wobec siebie i powinny być traktowane w ten sam sposób. Dlaczego więc, aby iść na basen, należy zapłacić podatek VAT, w zależności od tego, czy ów basen jest prowadzony przez podmiot publiczny czy podmiot prywatny nienastawiony na osiągnięcie zysku?

69. Z tych względów proponuję, aby Trybunał udzielił na drugie pytanie odpowiedzi, iż art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które na podstawie szóstej dyrektywy stosowało w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT od usług związanych ze sportem, może uzależnić przyznanie zwolnienia z podatku VAT podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku od warunku w zakresie konkurencji zawartego w art. 133 akapit pierwszy lit. d) tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stosuje ono ten warunek również do usług świadczonych przez inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku.

19 — Wyróżnienie moje.

20 — Zobacz wyroki: z dnia 8 maja 2003 r., Komisja/Francja (C-384/01, EU:C:2003:264, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo), i z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

D – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

70. Omówię trzecie pytanie, na wypadek gdyby Trybunał stwierdził, że Zjednoczone Królestwo mogło uzależnić przyznanie zwolnienia z podatku VAT od usług związanych ze sportem świadczonych przez podmioty prawa publicznego nienastawione na osiągnięcie zysku od warunku w zakresie konkurencji zawartego w art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112, nawet jeśli nie stosowało ono tego warunku do usług świadczonych przez inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku.

71. W swoim trzecim pytaniu sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 uprawnia państwa członkowskie, które na podstawie szóstej dyrektywy stosowały w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT od usług związanych ze sportem, do wykluczenia z zakresu zwolnienia tych usług wszystkich podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku, nie rozpatrując w poszczególnych przypadkach, czy przyznanie tego zwolnienia mogło powodować zakłócenia konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających podatkowi VAT.

72. Moim zdaniem, państwo członkowskie nie może wykluczyć podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku ze zwolnienia w sposób ogólny nawet, jeśli stosowało w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT od usług związanych ze sportem.

73. Jak wskazałem w pkt 23 niniejszej opinii, reguła ustanowiona przez art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku z podatku VAT od świadczenia usług związanych ze sportem.

74. Nawet w czasie, gdy art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy przewidywał, że „państwa członkowskie zwalniają [usługi związane ze sportem], na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”, Trybunał stwierdził, że „[t]e warunki [...]nie dotyczą w żaden sposób określenia przedmiotu zwolnień przewidzianych w tym przepisie”²¹.

75. Trybunał orzekł jednocześnie, iż „nie wynika z tej dyrektywy, że państwo członkowskie, po przyznaniu zwolnienia na rzecz określonych usług ściśle związanych z uprawianiem sportu lub z wychowaniem fizycznym świadczonych przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku, może uzależniać je od innych warunków niż te przewidziane w art. 13 część A ust. 2”²².

76. Ponieważ dyrektywa 2006/112 nie zmieniła niczego odnośnie do warunków przewidzianych w art. 13 część A ust. 2 szóstej dyrektywy, z orzecznictwa tego wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane do przyznania zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112, nakładając ewentualnie same warunki ustanowione w jej art. 132 i art. 133 bez dodawania innych.

77. Jeśli chodzi o warunki dotyczące przyznania zwolnienia przewidziane w art. 33 tej dyrektywy, a dokładniej warunku w zakresie konkurencji, Trybunał stwierdził, że „to uprawnienie [...] nie pozwala na przyjęcie środków ogólnych [...], które ograniczają zakres stosowania tych zwolnień. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału dotyczącym odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy państwa członkowskie, które uzależniają przyznanie zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) tej dyrektywy od spełnienia jednego lub więcej warunków określonych w art. 133 owej dyrektywy, nie może zmienić zakresu tego zwolnienia”²³.

21 — Wyrok z dnia 7 maja 1998 r., Komisja/Hiszpania (C-124/96, EU:C:1998:204, pkt 11 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 — Wyrok z dnia 7 maja 1998 r., Komisja/Hiszpania (C-124/96, EU:C:1998:204, pkt 18). W rzeczywistości warunki te pozostały takie jak w art. 132 dyrektywy 2006/112.

23 — Wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., Bridport i West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2016 r., Komisja/Niderlandy (C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 38).

78. Na tej podstawie, Trybunał uznał za sprzeczne z art. 132 i art. 133 wspomnianej dyrektywy kilka przepisów z krajowych ustawodawstw państw członkowskich, zwłaszcza przepis prawa hiszpańskiego, który ograniczał zakres stosowania zwolnienia do prywatnych organizacji sportowych lub instytucji o charakterze społecznym, które pobierają opłaty za wstęp i składki członkowskie nieprzekraczające określonej wysokości²⁴.

79. W ramach tej analizy należy rozważyć pytanie sądu odsyłającego, który zmierza do ustalenia, czy państwo członkowskie jest uprawnione do wykluczenia wszystkich podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiąganie zysku, do których należą lokalne organy władzy, z zakresu zwolnienia usług związanych ze sportem, nie rozpatrując w poszczególnych przypadkach, czy przyznanie tego zwolnienia mogłoby powodować zakłócenia konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających podatkowi VAT.

80. W tej kwestii stanowiska stron są rozbieżne. Z jednej strony, londyńska gmina Ealing twierdzi, że ocena ryzyka zakłócenia konkurencji powinna być dokonywana, tak jak w przypadku podmiotów innych niż podmioty prawa publicznego nienastawionych na osiąganie zysku, „w poszczególnych przypadkach”²⁵, uwzględniając szczególne okoliczności związane z poszczególnymi aktywnościami sportowymi.

81. Z drugiej strony, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja twierdzą, że zgodnie z treścią wyroku z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 48–53), ocena tego ryzyka nie może być dokonywana na poziomie lokalnym każdego podmiotu nienastawionego na osiąganie zysku, ale przeciwnie, w sposób ogólny na szczeblu krajowym.

82. Wspomniany wyrok dotyczył wykładni art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy (obecnie art. 13 dyrektywy 2006/112), zgodnie z którym „[podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami”.

83. W nawiązaniu do tego przepisu Trybunał stwierdził w pkt 53 wyroku z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505), że „znaczące zakłócenia konkurencji, do których prowadziłoby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, powinny być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku lokalnego”²⁶.

84. Zdaniem londyńskiej gminy Ealing, orzecznictwo to ma tylko częściowe²⁷ przełożenie w niniejszej sprawie, ponieważ art. 13 dyrektywy 2006/112 dotyczy innej problematyki, a mianowicie ustalenia, czy podmiot prawa publicznego jest podatnikiem, czy też nie. Natomiast przedmiotem niniejszej sprawy nie jest status podmiotu jako podatnika, ale występowanie zakłócenia konkurencji, jeśli przyznane mu było zwolnienie.

85. Podzielam to stanowisko. Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy dotyczy statusu podmiotów prawa publicznego jako podatników i przewiduje, że „nie są [one] uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej”. Artykuł 13 ust. 2 tej dyrektywy nawiązuje do zwolnienia usług związanych ze sportem

24 — Wyrok z dnia 7 maja 1998 r., *Komisja/Hiszpania* (C-124/96, EU:C:1998:204, pkt 19).

25 — Artykuł 133 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

26 — Wyróżnienie moje.

27 — Londyńska gmina Ealing akceptuje, tak jak Komisja, że zakłócenia konkurencji są oceniane w odniesieniu do danej aktywności sportowej.

przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. m) wspomnianej dyrektywy, wskazując, że „[p]aństwa członkowskie mogą uznać działalność podmiotów prawa publicznego, zwolnioną na podstawie art. 132 [...] [wspomnianej dyrektywy] za działalność, którą podmioty te podejmują jako organy władzy publicznej”.

86. Tymczasem, według sądu odsyłającego, londyńska gmina Ealing nie twierdzi, że świadcząc wspomniane usługi, działała w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu art. 13, czego nie podważają organy podatkowe.

87. Ponadto, stosowanie zasady wyrażonej w pkt 53 wyroku z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505), będzie sprzeczne z treścią art. 133 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którą powiązanie między przyznaniem zwolnienia w oparciu o pewne warunki, w tym warunek w zakresie konkurencji, powinno mieć miejsce „w poszczególnych przypadkach”.

88. Z pewnością taka kwalifikacja pojawiała się tylko z pierwszym akapicie tego artykułu, który dotyczy podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku innych niż podmioty prawa publicznego. Mimo to nie ma żadnego przekonującego powodu, jak również rząd Zjednoczonego Królestwa ani Komisja nie dostarczają takiego, który usprawiedliwiłby odmienne stosowanie tego samego warunku wobec podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku.

89. Wyrażenia użyte w innych wersjach językowych dyrektywy 2006/112 jeszcze bardziej uwidoczniają fakt, że analiza warunków przewidzianych w art. 133 akapit pierwszy omawianej dyrektywy musi być przeprowadzana indywidualnie dla każdego podmiotu. Dla porównania przytaczam wersję angielską („in each individual case”), grecką („χωριστά για κάθε περίπτωση”) i niemiecką („im Einzelfall”).

90. Komisja odwołuje się do trudności, z jakimi zmierzyłyby się lokalne organy władzy i prywatne przedsiębiorstwa, zgodnie pkt 49–51 wyroku z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505), jeśli musiałyby one rozpatrywać „poszczególne przypadki”, a przede wszystkim do konieczności „systematycznej ponownej oceny na podstawie częstokroć złożonych analiz ekonomicznych, warunków konkurencji na licznych rynkach lokalnych, których określenie może okazać się szczególnie trudne, ponieważ określenie granic tych rynków niekoniecznie pokrywa się z terytorialną właściwością lokalnych organów władzy”²⁸.

91. Dlaczego więc ta ocena nie miałaby być wykonalna w przypadku podmiotów nienastawionych na osiągnięcie zysku, skoro byłaby możliwa w przypadku innych podmiotów²⁹?

92. Z tych względów proponuję, aby Trybunał udzielił na trzecie pytanie odpowiedzi, iż art. 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwu członkowskiemu wykluczyć w sposób ogólny z zakresu zwolnienia usług związanych ze sportem wszystkich podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku, nie rozpatrując w poszczególnych przypadkach, czy przyznanie tego zwolnienia może powodować zakłócenia konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających podatkowi VAT.

28 — Punkt 49 tego wyroku.

29 — Ponadto, co ciekawe, przepisy Zjednoczonego Królestwa przewidują prawdziwą taką analizę „w poszczególnych przypadkach” odnośnie do zwolnienia z podatku VAT nałożonego na usługi związane z działalnością kulturalną, co jest przedmiotem długich wyjaśnień w pkt 3.8 przewodnika VAT 701/47 dotyczącego kultury (VAT Notice 701/47: culture).

VI – Wnioski

93. Stosownie do powyższego proponuję, aby Trybunał udzielił na pytania zadane przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa) (Zjednoczone Królestwo) w następujących odpowiedzi:

- 1) Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) i akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim nałożyć na podmioty prawa publicznego warunek w zakresie konkurencji, nawet jeśli usługi związane ze sportem, inne niż te objęte podatkiem VAT w dniu 1 stycznia 1989 r., były w tym samym czasie zwolnione oraz nawet jeśli dane usługi związane ze sportem nie były zwolnione na podstawie prawa krajowego, zanim państwo członkowskie zastosowało warunek przewidziany w art. 133 akapit pierwszy lit. d) dyrektywy 2006/112.
- 2) Artykuł 133 akapit pierwszy lit. d) i akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które na podstawie dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, stosowało w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT od usług związanych ze sportem, może uzależnić przyznanie zwolnienia z podatku VAT podmiotom prawa publicznego nienastawionym na osiągnięcie zysku od warunku w zakresie konkurencji zawartego w art. 133 akapit pierwszy lit. d) tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stosuje ono ten warunek również do usług świadczonych przez inne podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku.
- 3) Artykuł 133 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwom członkowskim, które na podstawie dyrektywy 77/388 stosowały w dniu 1 stycznia 1989 r. podatek VAT od usług związanych ze sportem, wykluczyć w sposób ogólny z zakresu zwolnienia usług związanych ze sportem wszystkich podmiotów prawa publicznego nienastawionych na osiągnięcie zysku, nie rozpatrując w poszczególnych przypadkach, czy przyznanie tego zwolnienia może powodować zakłócenia konkurencji na niekorzyść przedsiębiorstw komercyjnych podlegających podatkowi VAT.